



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# Международен МСФО® 14 Отсрочени тарифни разлики



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

## МСФО 14 Отсрочени тарифни разлики

### ОБХВАТ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

МСФО 14 Отсрочени тарифни разлики установява изисквания към счетоводното отчитане при държавно регулиране на предлагането и ценообразуването на определени видове дейности от частни предприятия. Видовете дейности включват комунални услуги като газоснабдяване, електроснабдяване и водоснабдяване.

Целта на МСФО 14 е да се установят изисквания за представяне във финансовите отчети на отсрочени тарифни разлики по предоставяне на клиенти с организирането на стоките или услугите на цени или тарифи, които са предмет на тарифно регулиране (МСФО 14.1).

МСФО 14 позволява на образуването в обхвата на неговото приложение и го прилага за първи път, да продължи салдата по сметките си на тарифните различия отложени в съответствие със счетоводните политики, предписани предишните общоприети счетоводни принципи.

За правилното разбиране на стандарта, трябва първо да се запознаем с основните определения (МСФО14 Допълнение А).

Тарифна регулация: рамка за установяване на цените, по които могат да се доставят определени стоки и услуги на крайни клиенти, която е обект на надзор и/или одобрение от регулатор на тарифите.

Регулатор на тарифите: Организация, която е оправомощена по закон или с държавно постановление да определя размера или обхвата на цени, които са задължителни за доставчиците на съответните стоки и услуги.

Баланс на сметки с отсрочени тарифни разлики: Салдото по сметката на всеки разход (или приход), който не се признава като актив или пасив в съответствие с други стандарти, но който може да бъде отсрочен, защото е включен или се очаква да бъде включен от регулатора на тарифите в тарифната регулация.

### РЕГУЛАЦИИ

Регулациите често се създават, за да:

- позволят на доставчиците да компенсират определени разходи и други суми чрез цените, които определят за клиентите;
- защитят интересите на клиентите.

Регулирането на тарифите е средство да се гарантира, че на доставчика ще бъдат възстановени определени разходи и че цените, начислени на клиентите, са справедливи. Тези двойни цели означават, че цените, начислени на клиентите в даден момент, не покриват непременно разходите, направени от доставчика в този момент. В този случай възстановяването на такива разходи се отлага и те се признават чрез бъдещи продажби.

Това води до определени противоречия и затова в МСФО няма конкретни изисквания за счетоводното отчитане в такива случаи. Въпреки това, общоприетата практика е сумите да се признават в печалба или загуба при възникването им.

МСФО 14 позволява на образуването в обхвата на неговото приложение и го прилага за първи път, да продължи салдата по сметките си на тарифните различия отложени в съответствие със счетоводните политики, предписани предишните общоприети счетоводни принципи.

Това разрешение се основава на изключението от пар. 11 на МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки, който позволява на предприятията да прилагат счетоводна политика в съответствие с изискванията на МСФО, уреждащи подобни или свързани въпроси, и определенията, критериите за признаване и концепциите за оценяване на активите, пасивите, приходите и разходите, изложени в Концептуалната рамка за финансовото отчитане.

**Примери:** Това са примери за видовете разходи, които регулаторите на лихвените проценти могат да допуснат при определяне на лихвените проценти и които предприятието може съответно да признае в салда по сметки на отсрочени тарифни разлики:

- Колебания в обема или продажната цена.
- Разходи за одобрени инициативи за “зелена енергия” (освен разходите, които се капитализират като част от себестойността на имоти, машини и съоръжения в съответствие с IAS 16 Имоти, машини и съоръжения).
- Косвени режимни разходи, които се третират като капиталови разходи за целите на тарифната регулация (но в съответствие с МСС 16 не могат да бъдат включени в себестойността на имоти, машини и съоръжения).
- Разходи за анулиране на проекти.
- Разходи за възстановяване на щети от природни бедствия.
- Лихви (включително по заеми за капитално строителството, които осигуряват на предприятието възвръщаемост на собствения капитал).

## **ПРОМЕНИ В СЧЕТОВОДНИТЕ ПОЛИТИКИ**

При първоначалното прилагане на стандарта предприятието не дължно да променя досегашната си счетоводна политика по отношение на отсрочени тарифни разлики. То може да промени тази политика съгласно МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки, но само ако промяната ще повиши надеждността и уместността на финансовите отчети за ползвателите.

## **ПРИЗНАВАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ**

Предприятие в обхвата на МСФО 14 може да направи доброволен избор в първите си годишни финансови отчети дали да признае или не регулаторни салда за отсрочени периоди в съответствие с МСФО 14.

Предприятие, което е избрало да прилага МСФО 14 за пръв път в своите годишни финансови отчети, продължава да прилага изискванията за признаване, оценяване, обезценка и отписване в съответствие с предишните си общоприети счетоводни принципи относно всички отсрочени тарифни разлики. По същество това означава, че по отношение на тези сметки продължават да се прилагат разпоредбите на предишните общоприети счетоводни принципи на предприятието.

Промени в счетоводната политика се разрешават само ако те целят да направят финансовите отчети или:

- по-уместни и не по-малко надеждни, или
- по-надеждни и не по-малко уместни.

Тъй като салдата по сметки за отсрочени тарифни разлики, които трябва да бъдат признати, са ограничени до размера на като активите и пасивите признавани съгласно други МСФО и Концептуалната рамка, оценяването на тези салда на практика се извършва на два етапа:

- Предприятието първо определя балансовата стойност на своите активи и пасиви съгласно другите МСФО (различни от МСФО 14);
- След това тези суми се сравняват със сумите на активите и пасивите признати в предходните отчети на предприятието (т.е. разликите от тарифната регулация).

Разликите представляват дебитите и кредитите по сметките за отсрочени тарифни разлики, които трябва да бъдат признати от предприятието.

**Пример:** Предприятие А е електроразпределително дружество в Държава Б и се отчита съгласно националните счетоводни стандарти. За да се намали променливостта на ставките, начислявани на клиентите, регулаторът в държава Б изисква от предприятие А да възстанови разликите между действителните и прогнозните разходи във времето. Съгласно националните счетоводни стандарти разходите за електроенергия за бъдещи периоди отговарят на критериите за признаване на активи и са представени като „Други активи и разходи за бъдещи периоди“ в отчета за финансовото състояние на Предприятие А към 31 декември 2019 г. Няма други активи, включени в тази позиция на отчета за финансовото състояние с изключение на тези разсрочени разходи.

Регулаторният орган разрешава на Предприятие А да възстанови разходите за доставка на електроенергия в пълен обем за сметка на клиентите. Съгласно механизма за определяне на лихвените проценти, той също така изисква предприятието да амортизира линейно всяка положителна или отрицателна нетна разлика от възстановяване на разходите за електроенергия в рамките на три години.

Предприятие А решава да прилага МСФО за своите финансови отчети за 2021 г. Към датата на приемане на МСФО (1 януари 2020 г.) балансовата стойност на позиция „други активи и разходи за бъдещи периоди“ в отчета за финансовото състояние на Предприятие А е 300 000 ВЕ съгласно националните счетоводни стандарти по отношение на нетното непълно възстановяване на разходите за електроенергия отложени за следващите три години.

Предприятие А е преценило, че тези разсрочени разходи не отговарят на изискванията да бъдат признати като активи по МСФО. Следователно, балансите по сметка „отсрочени тарифни разлики“, които трябва да бъдат признати съгласно МСФО 14, възлизат на 300 000 ВЕ, което е разликата между капитализираните и признати съгласно националните счетоводни стандарти разходи за бъдещи периоди и това, което би било признато съгласно МСФО без да се прилага МСФО 14. Разходите за амортизация от 100 000 ВЕ (300 000 ВЕ/3 години) ще се признават ежегодно през тригодишния период на възстановяване.

**Пример:** Използването на сметки за отсрочени тарифни разлики може да доведе до необходимост от признаване на ефекта върху следните разходи:

Дейности, отчитани по сметки за отсрочени тарифни разлики	Начално салдо	Увеличение или намаление за периода	Крайно салдо
Разходи за дистрибуция	XXX	+/- XXX	XXX
Разходи за монтаж	XXX	+/- XXX	XXX
Разходи за покриване на щети от природни бедствия	XXX	+/- XXX	XXX
Пенсионни осигуровки	XXX	+/- XXX	XXX
Разлики в себестойността на природен газ	XXX	+/- XXX	XXX
Наземен пренос	XXX	+/- XXX	XXX
Данък върху дохода	XXX	+/- XXX	XXX
Изваждане от употреба	XXX	+/- XXX	XXX
<b>ОБЩО</b>	<b>XXXX</b>	<b>+/- XXX</b>	<b>XXX</b>

## ПРЕДСТАВЯНЕ

Сумите по сметки за отсрочени тарифни разлики се представят отделно в балансовите отчети на предприятието.

В отчета за финансовото състояние предприятието трябва да представя като отделни позиции:

- Дебитните салда на всички по сметки за отсрочени тарифни разлики
- Кредитните салда на всички по сметки за отсрочени тарифни разлики.

Общите дебитни и кредитни салда на всички сметки за отсрочени тарифни разлики се представят отделно от и след всички останали позиции като не се разделят на текущи и нетекущи.

Междинните суми на активите и пасивите се изчисляват преди да се включат отсрочените тарифни разлики. Дебитните и кредитните салда по всички сметки за отсрочени тарифни разлики не се приспадат.

Пример за такъв отчет за финансовото състояние със съответните раздели на активите и пасивите е даден по-долу.

Нетекущи активи	XXXX
Текущи активи	<u>XXXX</u>
<b>Общо активи</b>	<b>XXXX</b>
<i>Дебитно салдо по сметка за отсрочени тарифни разлики</i>	XXXX
<i>Кредитно салдо по сметка за отсрочени тарифни разлики</i>	<u>XXXX</u>
<b>Общо активи и салда по сметки за отсрочени тарифни разлики</b>	<b>XXXX</b>

Трябва да се използват отделни редове за нетните разлики по позиции, които в съответствие с други стандарти:

- ще се прекласифицират впоследствие в печалба или загуба
- ще се прекласифицират впоследствие в печалба или загуба, ако са изпълнени определени условия.

Нетните промени на всички салда по сметки за отсрочени тарифни разлики, които се отнасят до позиции, признати в друг всеобхватен доход през отчетния период, се представят отделно. Представят се отделни позиции в зависимост от това дали нетната промяна се отнася до позиции, които впоследствие ще бъдат прекласифицирани в печалба или загуба.

Останалите нетни промени се представят като отделен ред в печалбата или загубата. Нетните промени се разграничават от приходите и разходите, които са представени в съответствие с други стандарти чрез междинна сума, изчислена преди тяхното включване.

Пример за такъв отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход:

Приходи	XXXX
Разходи за продажби	(XXX)
<b>Брутен марж</b>	<b>XXXX</b>
Други приходи	XXXX
Разходи за дистрибуция	(XXX)
Административни разходи	(XXX)
Други разходи	(XXX)
Финансови разходи	(XXX)
<b>Печалба преди облагане с данъци</b>	<b>XXXX</b>
Данък върху дохода	(XXX)
<b>Годишна печалба преди корекция за нетни салда по сметки за отсрочени тарифни разлики</b>	<b>XXXX</b>
<i>Нетни салда по сметки за отсрочени тарифни разлики, отчитани в печалба или загуба</i>	XXX
<i>Нетни промени на отсрочени данъци поради отсрочени тарифни разлики, отчитани в печалба или загуба</i>	(XXX)
<b>Печалба за годината и нетни промени в салдата по сметки за отсрочени тарифни разлики</b>	<b>XXXX</b>

**Пример:** Следните промени може да изискват отчитане като „отсрочени сметки“, тъй като се считат за промяна на счетоводната политика (МСФО14 Б4), която :

- признава дебитното салдо по отсрочени тарифни разлики, при което предприятието може да има право да увеличи тарифната ставка в бъдещи периоди, за да възстанови признатите разходи в резултат на настоящи или очаквани бъдещи решения на регулатора на тарифата.
- признава като дебитно или кредитно салдо по отсрочени тарифни разлики сумата, която е еквивалентна на печалбата или загубата от освобождаване от употреба или отписване на актив както от групата имоти, машини и съоръжения, така и на нематериални активи, които се очаква да бъдат възстановени или компенсирани чрез бъдещи тарифи.
- оценява сконтирани или несконтирани салда по отсрочени тарифни разлики като използва определен от регулатора лихвен или сконтов процент.

## ОПОВЕСТЯВАНИЯ

МСФО 14 съдържа изисквания за оповестяване, което да позволява на ползвателите на финансовите отчети да оценят

- естеството на и рисковете, свързани с регулираната тарифа, по която е определена цената за потребителите на съответните стоки и услуги

- въздействието на регулирането на тарифите върху финансовото състояние, рентабилността и паричните потоци на предприятието.

За да помогне на ползвателите на финансовите отчети да оценят естеството на дейността на предприятието, която е обект на регулиране, както и свързаните с това рискове, предприятието трябва да оповести информация за всеки вид дейности, подлежащи на регулиране.

Предприятието трябва да оповести базата, на която признава балансите на отсрочени тарифни разлики, и как те се оценяват първоначално или впоследствие, включително описание на начина, по който салдата по сметки на отсрочени тарифни разлики се преглеждат за възстановяване и как се разпределят загубите от обезценка.